

MARCO ANTÔNIO LEÃO

**CONTROVÉRSIA ACERCA DA INCLUSÃO DOS
VALORES DEVIDOS DE ICMS NA BASE DE
CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

Brasília
2012

MARCO ANTÔNIO LEÃO

**CONTROVÉRSIA ACERCA DA INCLUSÃO DOS
VALORES DEVIDOS DE ICMS NA BASE DE
CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

Monografia apresentada como requisito
para conclusão do curso de bacharelado
em Direito do Centro Universitário de
Brasília - UniCEUB.

Orientador: Professor João Rezende
Almeida Oliveira

Brasília
2012

MARCO ANTÔNIO LEÃO

**CONTROVÉRSIA ACERCA DA INCLUSÃO DOS
VALORES DEVIDOS DE ICMS NA BASE DE
CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

Monografia apresentada como requisito
para conclusão do curso de bacharelado
em Direito do Centro Universitário de
Brasília - UniCEUB.

Orientador: Professor João Rezende
Almeida Oliveira

Brasília, ____ de maio de 2012

BANCA EXAMINADORA

Prof. João Rezende Almeida Oliveira, Dr.

Prof. Examinador 1

Prof. Examinador 2

RESUMO

O presente trabalho se propõe a examinar a controvérsia existente sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS. Para tanto, são estudados os tributos envolvidos na discussão, com foco na legislação que os disciplina e nas suas características relevantes para a investigação em foco. As diretrizes que o Código Tributário Nacional impõe, tanto ao legislador quanto ao intérprete da legislação tributária, são analisadas com o objetivo de se verificar se a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições opera alguma afronta a tais limitações. Como a conceituação dos termos “faturamento” e “receita bruta” são pontos centrais na discussão, suas definições e eventual disciplinamento legal são abordados. A possibilidade genérica de exclusão de determinadas rubricas da base de cálculo de tributos é analisada em seguida, assim como a existência da possibilidade de exclusão, da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, de verbas repassadas a terceiros. São analisadas ainda as características indireta e não-cumulativa do ICMS e as possíveis implicações na legitimidade da sua inclusão na base de cálculo das contribuições. Pela semelhança entre o ICMS e o IPI, um paralelo entre as características dos dois impostos é traçado. Por fim, apresenta-se jurisprudência de interesse para a discussão e analisam-se brevemente as ações que discutem a questão no STF, ainda pendentes de decisão definitiva. Ao fim de todo esse processo, conclui-se pela legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, por serem mais contundentes os argumentos que apontam para essa tese.

Palavras-chave: Direito Tributário. PIS/PASEP. COFINS. ICMS. Base de cálculo. Faturamento. Receita. Receita bruta. Custo. Constitucionalidade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
1 OS TRIBUTOS RELACIONADOS À DISCUSSÃO	9
1.1 As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS	9
1.2 O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	17
2 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	24
3 FATURAMENTO E RECEITA BRUTA	28
4 O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.....	33
4.1 Possibilidade de exclusão de valores da base de cálculo de um tributo.....	33
4.2 Possibilidade de exclusão de valores repassados a terceiros.....	36
4.3 A natureza não-cumulativa do ICMS	38
4.4 A natureza indireta do ICMS	40
4.5 Analogia entre o ICMS e o IPI.....	41
4.6 Jurisprudência sobre o tema.....	42
5 A DISCUSSÃO NO STF	45
CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS	50

INTRODUÇÃO

O tema que será abordado neste trabalho é a controvérsia existente a respeito da inclusão ou não dos valores apurados pelas pessoas jurídicas a título de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços) na base de cálculo das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

O objetivo geral proposto é chegar a uma conclusão a respeito da controvérsia, analisando para este fim o que têm a dizer sobre o assunto a legislação de interesse (Constituição Federal, Código Tributário Nacional e leis específicas sobre os tributos), a jurisprudência e alguns doutrinadores que, direta ou indiretamente, já se debruçaram sobre o tema.

Para alcançarmos o objetivo geral, são estabelecidos alguns objetivos específicos intermediários, auxiliares na construção de um entendimento a respeito da questão central.

O primeiro objetivo específico é desenvolver algum conhecimento em relação aos tributos relacionados à discussão: as contribuições para o PIS/PASEP, a COFINS e o ICMS. Outro ponto importante é analisar detidamente as regras que regem a interpretação da legislação tributária no sistema jurídico brasileiro. Como a discussão girará em torno da interpretação da base de cálculo das contribuições sociais, é fundamental a noção sobre as diretrizes que regem tal análise.

Outro objetivo proposto é o correto entendimento do significado dos termos faturamento e receita bruta, pontos centrais na determinação das verbas que compõem a base de cálculo das aludidas contribuições. Por fim, temos o objetivo de analisar a visão de alguns doutrinadores a respeito da discussão, analisando e contrapondo os argumentos apresentados.

Para investigar o tema, diversos doutrinadores que tratam do assunto, além da legislação relevante, serão abordados. Como existem algumas variáveis envolvidas, julga-se prudente examinar também matéria preliminar que permita um melhor embasamento quanto aos tributos relacionados à controvérsia. Este assunto será abordado no capítulo 1.

Será realizada análise acerca da categoria das contribuições sociais, das quais fazem parte as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, abordando-se principalmente os objetivos de sua concepção e cobrança. A seguir, analisar-se-á a evolução da legislação regulamentadora das contribuições citadas. Ponto relevante dessa evolução é a promulgação na Lei nº 9.718/1998, que contava com um dispositivo cuja constitucionalidade foi bastante contestada por boa parte da doutrina e dos advogados tributaristas, em razão do aumento da base de cálculo que promoveu. Também parece ser importante abordar noções gerais de funcionamento das contribuições aqui tratadas. Além dos fatos geradores e bases de cálculo aplicáveis, merece atenção o fato de existirem regimes diferentes para a apuração dos valores de contribuição devidos.

Em seguida, será abordado o ICMS, também objeto central da discussão. A evolução da legislação referente ao imposto será estudada, com especial ênfase na grande controvérsia que advém da inclusão do próprio imposto na sua base de cálculo. Examinar-se-á a opinião de alguns magistrados e doutrinadores a respeito do tema, que tem reflexos na discussão a respeito da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS.

A legislação tributária deve observar estritamente o disposto na Constituição Federal, em relação aos princípios e normas gerais ali estabelecidas, e sua interpretação e integração são adstritas ao que dispõe o Código Tributário Nacional. Para chegar-se a alguma conclusão sobre a legalidade da cobrança de contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre valores de ICMS, é importante investigar o que diz o Código Tributário Nacional a respeito da relação entre institutos do Direito Privado e a Legislação Tributária. É desse tema que se ocupará o capítulo 2.

Depois disso, analisar-se-á o ponto central da controvérsia. A fim de que se possa indagar se determinada verba integra ou não o faturamento ou a receita de uma pessoa jurídica, é fundamental investigar o real conceito desses termos. É dessa forma que será iniciado o capítulo 3. Em virtude da ausência de uma definição legal do que seria o “faturamento”, o capítulo apresentará a evolução histórica do termo e o sentido mais aceito atualmente. Já na análise do significado da “receita bruta”, será examinada a posição das Ciências Contábeis, que cunharam o termo.

Além disso, os termos contábeis “preço” e “custo”, também relevantes para a discussão, serão investigados em seguida. Por fim, será abordado também o tratamento que a legislação relativa a outros tributos dá à receita bruta.

Prosseguindo, o capítulo 4 examinará a validade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS sob outras óticas. Será abordada inicialmente a possibilidade genérica de exclusão de valores da base de cálculo de tributos. Depois disso, examinar-se-á se existe a possibilidade, calcada em dispositivo já revogado da Lei nº 9.718/1998, de se excluir da base de cálculo das contribuições sob análise os valores repassados a terceiros. A influência da natureza indireta e exclusivamente não-cumulativa do ICMS na discussão será objeto da abordagem seguinte. Será feito ainda um paralelo entre o ICMS e o IPI, em relação às suas características e ao fato de a legislação prever que um deles integra a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS e o outro, não. Por fim, apresentar-se-á alguma jurisprudência acerca do tema.

Antes de se iniciar a discussão propriamente dita, cabe abordar brevemente a relevância e o impacto da questão no mundo jurídico e financeiro brasileiro. A discussão já mobilizou a Presidência da República, os tribunais superiores e todas as instâncias do Poder Judiciário. O Supremo Tribunal Federal deve pronunciar em breve seu entendimento a respeito da controvérsia judicial, já que o Recurso Extraordinário nº 240.785/MG e a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18-5/DF pendem de decisão definitiva naquela Corte. Um breve histórico do andamento dessas duas ações e uma análise de como elas se afetam(aram) fecharão o presente trabalho, no capítulo 5.

Já há algum tempo, é grande a quantidade de demandas judiciais propostas para questionar a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS. Isso é, em grande parte, motivado pelo expressivo impacto financeiro das contribuições em questão, tanto para os contribuintes quanto para o Tesouro Nacional. A própria Advocacia Geral da União, na petição inicial da ADC nº 18-5/DF, aponta como justificativa para a propositura da ação, além do temor de grave insegurança jurídica, o significativo comprometimento de receitas tributárias.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (órgão público responsável pela fiscalização e arrecadação dos tributos federais) divulga periodicamente em seu sítio na internet o resultado da arrecadação federal. O volume de recursos arrecadados a título de contribuições para o PIS/PASEP e COFINS é altamente significativo, sendo inferior somente ao total da receita previdenciária arrecadada.

Durante o ano de 2011, por exemplo, em uma arrecadação federal total de mais de 961 bilhões de reais (incluídas as contribuições previdenciárias), as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS foram responsáveis por quase 205 bilhões. Durante o ano de 2010, foram mais de 196 bilhões em um total de arrecadação de 873 bilhões de reais (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Numa abordagem simplista, se considerarmos que a alíquota efetiva de ICMS incidente sobre as vendas de mercadorias e prestação de serviços varie entre 20% e 30% do preço praticado no mercado, pode-se concluir que entre 41 e 61,5 bilhões de reais do valor arrecadado a título de contribuições para o PIS/PASEP e COFINS em 2011 se deveram à inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições. Em relação ao ano de 2010, esse valor teria se situado entre 39 e 59 bilhões de reais. A partir desses cálculos rápidos, é possível se ter uma ideia da relevância econômica do tema sob discussão, tanto para o setor privado quanto para o Tesouro Nacional.

1 OS TRIBUTOS RELACIONADOS À DISCUSSÃO

A controvérsia que este trabalho se propõe a examinar está intrinsicamente ligada à interferência verificada na aplicação simultânea, às atividades mercantis, das legislações relativas a diferentes tributos.

Um revendedor de mercadorias, por exemplo, é contribuinte de vários tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), contribuições para o PIS/PASEP, COFINS, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), entre outros. Obviamente, a forma de cálculo de um tributo gerará reflexos sobre o montante calculado para os demais. Questões sobre a ordem de apuração e a inclusão ou exclusão de um tributo na base de cálculo do outro são objeto de constantes debates.

O tema central de estudo diz respeito à inclusão ou não do valor apurado a título de ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS. O objetivo deste capítulo é examinar as características desses tributos e a possível influência destas na discussão a ser desenvolvida.

1.1 As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS

A preocupação com o cuidado aos indivíduos incapacitados, seja por velhice, enfermidades, acidentes ou desemprego era, em sua origem, um fenômeno exclusivamente restrito à esfera privada das sociedades humanas. Primeiramente era constatado somente dentro dos grupos familiares. Evoluiu depois com o aparecimento de grupos de auxílio voluntário, normalmente ligados à Igreja. Mais adiante, surgiram grupos de mútuo, sem qualquer intervenção estatal, em que pessoas com interesses comuns se reuniam, visando à cotização de valor certo para o resguardo de todos, em caso de algum infortúnio.

O Estado ocidental, inicialmente dominado pela ideologia liberal, adquiriu ao longo dos séculos características mais intervencionistas no campo social, culminando no *Welfare State*, ou Estado do Bem Estar Social. Desenvolveu-se a preocupação estatal com o atendimento das pessoas carentes, doentes e incapacitadas para o trabalho em geral. Nascia a Seguridade Social (IBRAHIM, 2008).

A Seguridade Social engloba um conjunto de ações que o Estado adota para auxiliar as pessoas que se encontram sem condições, temporária ou permanentemente, de garantir sua subsistência por meios próprios. Dentro desse conjunto, podemos identificar três grandes grupos: Saúde, Assistência Social e Previdência Social, conforme estabelecido na própria Constituição Federal, em seu art. 194 (BRASIL, 1988; IBRAHIM, 2008).

É fácil concluir que a Seguridade Social implica em enormes gastos estatais. A Constituição Federal de 1988 determina, em seu art. 195, que toda a sociedade financiará a Seguridade Social mediante recursos provenientes dos orçamentos dos entes públicos (forma indireta) e das contribuições sociais (forma direta). É uma rede protetiva formada pelo Estado e por particulares, com contribuição de todos, que visa estabelecer ações positivas no sustento de pessoas carentes, trabalhadores em geral seus dependentes, garantindo a manutenção de um padrão mínimo de vida (IBRAHIM, 2008).

O art. 195 da Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais do empregador, da empresa, da entidade a ela equiparada, do trabalhador, dos demais segurados da previdência social, do importador de bens e serviços e sobre a receita de prognósticos. Em relação aos primeiros contribuintes (empregador, empresas e entidades a ela equiparadas), o inciso I, alínea “b”, prevê a instituição de contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento (BRASIL, 1988). Entre as contribuições que se enquadram nesta categoria, destacam-se as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS.

O Programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Posteriormente, no mesmo ano, foi criado o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), pela Lei Complementar nº 8, cujos objetivos eram assegurar ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo, estimular a poupança, corrigir as distorções de renda e possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico social. (BRASIL, 1970a, 1970b; ONO; OLIVEIRA F.; OLIVEIRA J., 2010).

Em 1975, a Lei Complementar nº 26 unificou os programas, instituindo um fundo único (BRASIL, 1975). Finalmente, em 1998, a Lei nº 9.715 fixou a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP como sendo o faturamento mensal das pessoas jurídicas, entendido como sua receita bruta proveniente da comercialização de bens e/ou serviços, em conformidade com os comandos constitucionais dos arts. 149 (que prevê a competência da União para instituir contribuições sociais) e 195, inciso I, alínea “b”, já mencionado. *In verbis* (BRASIL, 1998a):

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

[...]

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Em relação à COFINS, também em acordo com os dispositivos constitucionais citados, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, criou a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), nos seguintes termos (BRASIL, 1991):

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

A COFINS foi criada para substituir o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), que havia sido criado em pelo Decreto-Lei nº 1.940/1982 e tivera sua inconstitucionalidade declarada pelo STF (ONO; OLIVEIRA F.; OLIVEIRA J., 2010).

Em 1998, foi promulgada a Lei nº 9.718, que alterou o disposto nas leis mencionadas, estabelecendo que o faturamento ou a receita bruta das pessoas jurídicas corresponderia à totalidade das receitas auferidas, independentemente do

tipo de atividade exercida ou ainda da classificação contábil das receitas. Por este novo critério, todas as receitas, inclusive as provenientes de aplicações financeiras, passaram a compor a base de cálculo (LIMA, 2001). O texto trazido pelo novo diploma legal foi o seguinte (BRASIL, 1998b):

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

Essa foi a base cálculo que vigorou para as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS até 28 de maio de 2009, quando entrou em vigência a Lei nº 11.941/2009 (BRASIL, 2009). Essa lei revogou expressamente o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, que definia como receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua classificação contábil ou do tipo de atividade exercido.

Antes da sua revogação, esse dispositivo gerou intensa discussão judicial. Na data da publicação da Lei nº 9.718, 27 de novembro de 1998, o art. 195 da Constituição Federal só trazia a previsão de instituição de contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidentes sobre o faturamento. Como a lei ampliou a base de cálculo em relação ao que era previsto pela Lei Complementar nº 70/91 e pela Lei nº 9.715/1998, ao incluir todas as modalidades de receita, surgiu intensa discussão a respeito de sua inconstitucionalidade (LIMA, 2001; MACHADO, 1999).

Em 15 de dezembro de 1998, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 20, que alterou a redação do art. 195 da Constituição Federal para a forma que ainda vige atualmente. Foi adicionada, então, a previsão de “receita” como base de cálculo

das contribuições sociais. Como a eficácia da Lei nº 9.718/1998 só se iniciou em 1999, por conta do princípio tributário da anterioridade, quando a Emenda Constitucional nº 20/1998 já estava vigente, gerou-se o debate acerca da inconstitucionalidade ou não da nova base de cálculo (BALEIRO, 2000; CASSONE, 2008).

Essa controvérsia hoje se encontra pacificada, já tendo o STF se manifestado pela inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo no julgamento de alguns Recursos Extraordinários, entre os quais podem ser citados os de nº 390.840 e nº 346.084. Segue a ementa do julgamento do primeiro deles (BRASIL, 2005):

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998.

O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO.

A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98.

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. **É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.** (grifou-se)

Apesar da declaração de inconstitucionalidade proferida nos julgamentos de alguns recursos extraordinários, tais decisões só têm efeito *inter partes*. Para que valessem para todos os contribuintes, seria necessário que o Supremo Tribunal Federal encaminhasse ao Senado Federal comunicação solicitando a suspensão da execução da lei, nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal de 1988. Como tal procedimento não foi adotado, o efeito *erga omnes* não foi estabelecido. Em função disso, os órgãos da administração tributária (Poder Executivo) somente aceitam a decisão sobre a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 em relação às partes de processo que tenha sido finalizado em um dos recursos

extraordinários julgados sobre o tema (ONO; OLIVEIRA F.; OLIVEIRA J., 2010). Embora o dispositivo tenha sido expressamente revogado em 2009, a questão ainda é relevante quando se trata de pedidos de repetição de indébito referentes aos valores recolhidos, até aquele ano, pela sistemática do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/1998.

Todo o exposto até o momento diz respeito ao regime cumulativo de apuração das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS. Embora tenham surgido sob uma única forma de apuração, as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, para atenderem a novas necessidades e adequarem-se a novos cenários, foram sofrendo alterações aplicáveis a certas categorias de contribuintes, de atividades e produtos. Dentre as inovações, destacam-se o regime não-cumulativo e o monofásico (NEVES; VICENTI, 2004).

O regime monofásico, também chamado de concentrado, aplica-se a um determinado grupo de produtos, tais como gasolina, óleo diesel, querosene e seus derivados. Nesses casos, as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS incidem apenas uma vez, no início da cadeia de comercialização dos produtos. O fabricante ou o importador é quem recolhe as contribuições, em alíquota maior do que aquelas praticadas no regime normal, quando vende seus produtos. Os atacadistas e os varejistas que comercializam os produtos comprados são beneficiados com alíquota zero para as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS (ONO; OLIVEIRA F.; OLIVEIRA J., 2010).

A não-cumulatividade é figura que merece destaque. No regime cumulativo de apuração, todos os elos da cadeia produtiva pagam as contribuições em relação ao seu faturamento ou receita bruta, não interessando quanto haviam gastado para gerar aquele resultado. Pela sistemática não-cumulativa, o contribuinte pode utilizar créditos relativos às contribuições que já foram pagas de forma embutida no preço de insumos adquiridos. A intenção maior da criação do regime não-cumulativo foi, portanto, desonerar a cadeia produtiva, reduzindo distorções e superposições econômicas por meio da eliminação do “efeito cascata” (GRECO, 2004; NEVES; VICENTI, 2004).

A não-cumulatividade dos tributos, no ordenamento tributário brasileiro, tem fundamento constitucional. O art. 153, em seu § 3º, inciso II, traz a determinação da

não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Já o art. 155, § 2º, inciso I, prescreve que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal, deve obrigatoriamente ser apurado de forma não-cumulativa. Por fim, o art. 154, I, fixa a competência residual da União para criar impostos novos utilizando a sistemática não-cumulativa, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados no texto constitucional (BRASIL, 1988; ONO; OLIVEIRA F.; OLIVEIRA J., 2010).

Na aplicação do regime não-cumulativo, útil se faz a observação de Cassone (2008) a respeito dos institutos da incidência, isenção e alíquota zero. Na hipótese da incidência normal, a apuração se dá como já disposto: a pessoa jurídica adquire créditos na compras que faz e os abate posteriormente do valor das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS que deveria recolher. Se a pessoa jurídica de quem ela adquire os insumos for isenta do pagamento destas contribuições, ainda assim haverá o crédito pelo valor que deveria ser recolhido, caso não houvesse a isenção. Se, por outro lado, aquela empresa fornecedora dos insumos for sujeita à alíquota zero, não haverá crédito algum.

A tributação pelo regime da não-cumulatividade, no entanto, não é facultativa. As leis que o instituíram para as contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS designaram que somente pessoas jurídicas que apuram seu Imposto de Renda com base no lucro real podem utilizá-lo. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu o regime não cumulativo para as contribuições para o PIS/PASEP, trouxe a seguinte ressalva (BRASIL, 2002):

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

[...]

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

O trecho reproduzido acima traz as principais restrições à possibilidade de apuração pela sistemática não cumulativa: continuam submetidas ao regime cumulativo as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, as optantes pelo Simples (sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte), as imunes a impostos, os órgãos públicos, autarquias e fundações. Resumidamente, como regra geral, podem utilizar o regime não-cumulativo as pessoas jurídicas de direito privado que apuram seu imposto de renda com base no lucro real.

A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, trouxe dispositivo semelhante para o regime não-cumulativo da COFINS (BRASIL, 2003):

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

A base de cálculo das contribuições, no entanto, foi mantida nos mesmos moldes previstos pela Lei nº 9.718/1998, que continuou regulando o regime cumulativo. As contribuições devidas na saída de produtos e mercadorias deveriam ser calculadas pela aplicação das alíquotas sobre “faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.” (BRASIL, 2002, 2003).

Importante notar que a controvérsia que cercou o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 não se repetiu com o advento das novas leis. Estando a alínea “b” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal de 1988 alterado desde 1998, tendo sido acrescida a previsão de criação de contribuições sociais também sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, não caberia a arguição de inconstitucionalidade de que foi alvo a Lei nº 9.718/1998. Outras discussões, no entanto, ainda são travadas

acerca da base de cálculo das contribuições. Uma das mais antigas e acirradas diz respeito à inclusão ou não dos valores que o contribuinte apura a título de ICMS.

1.2 O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O art. 155, I, da Constituição Federal de 1988 fixa a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). Conforme já foi citado, o § 2º do dispositivo ordena que tal imposto obedeça ao regime não-cumulativo de apuração (MELO, 2004).

Segundo Machado (2007), o ICMS é um tributo idealizado para fins predominantemente fiscais, sendo fonte de receita muito expressiva para os Estados e o Distrito Federal. Apesar disso, a Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, III, autoriza a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços, abrindo a possibilidade para uso extrafiscal. Tal liberdade de utilização, todavia, fica mitigada pela observância das diretrizes a serem fixadas pelo Senado Federal, relativamente a limites mínimos e máximos de alíquotas.

Conforme traz Coelho (2000), a base de cálculo do ICMS teve seu primeiro tratamento previsto pelo próprio Código Tributário Nacional, quando o imposto ainda não contemplava a incidência sobre a prestação de serviços e era chamado simplesmente de ICM. Trazia o Código, em seu art. 53, § 4º (BRASIL, 1966):

O montante do imposto sobre circulação de mercadorias integra o valor ou preço a que se referem os incisos I e II deste artigo, constituindo o respectivo destaque nos documentos fiscais, quando exigido pela legislação tributária, mera indicação para os fins do disposto no artigo 54.

A legislação trazia, portanto, uma inovação em relação às bases de cálculo que eram (e são) praticadas para a grande maioria dos tributos: o imposto integrava sua própria base de cálculo.

O Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, revogou o art. 53 do Código Tributário Nacional, mas continuou trazendo, em seu art. 2º, § 7º, a previsão de que o imposto integrava sua própria base de cálculo (BRASIL, 1968). Assim como o fez o Convênio ICM 66/88 em seu art. 18, com base do art. 34, § 8º, do Ato

das Disposições Constitucionais Transitórias. O dispositivo dos ADCT previa que os Estados e o Distrito Federal poderiam regular a aplicação do ICMS mediante convênio, caso a lei complementar necessária à instituição do ICMS não fosse editada em 60 (sessenta) dias a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 (COELHO, 2000).

Apenas em 1996, a lei complementar exigida pelo texto constitucional foi finalmente criada. A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, foi editada para estabelecer as regras gerais de funcionamento do imposto, cuja regulamentação mais detalhada fica reservada a legislação específica, a ser editada pelos Estados e pelo Distrito Federal. A lei complementar define que o contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial (BRASIL, 1996).

O fato gerador do imposto é, portanto, a celebração de negócios jurídicos mercantis nas áreas enumeradas. Sua base de cálculo é, grosso modo, o valor de saída das mercadorias do estabelecimento ou ainda o preço cobrado pelo serviço (MELO, 2004). Em relação à quantificação da base de cálculo do imposto, a nova lei apenas repetiu o que já vinha sendo previsto pela legislação anterior (BRASIL, 1996):

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

O sistema de cálculo de um tributo no qual o próprio integra sua base de cálculo é conhecido como cálculo “por dentro”. Nesse tipo de cálculo, a alíquota efetivamente praticada (chamada de real) fica acima daquela nominal. Uma alíquota nominal de ICMS a 18% do preço de venda de determinada mercadoria é elevada, na prática, para 21,95%. Uma alíquota de 25% é elevada para 33,33% (COELHO, 2000).

Bifano (2008) encara com normalidade o fato de um imposto integrar sua própria base de cálculo. Segundo a autora, os impostos incidem sempre sobre manifestações de riqueza, que contém, em si, os recursos necessários e suficientes para o pagamento do imposto a ela referido. Em outras palavras, utiliza-se parcela já contida na própria riqueza para cumprir a correspondente obrigação tributária. Sendo assim, caberá ao vendedor de mercadorias ou ao prestador de serviços incluir no preço final cobrado do comprador todos os encargos relativos à operação, exceto se houver especial arranjo negocial. O preço praticado seria, portanto, calculado a partir de todos os custos envolvidos da utilidade, entre eles os impostos incidentes sobre a venda.

O cálculo “por dentro”, porém, sempre foi motivo de intensas discussões jurídicas. Parte da doutrina defende que tal forma de cálculo afrontaria mandamentos tributários constitucionais. Essa opinião é compartilhada por alguns magistrados, como se verifica na opinião do Ministro do Supremo Tribunal Federal Marco Aurélio Melo, exposta em seu voto no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.209-2/RS, em que se apreciava a constitucionalidade da inclusão do ICMS cobrado sobre operações de fornecimento de energia elétrica na sua própria base de cálculo (BRASIL, 2001):

[...] embora se reconheça aos Estados a competência de instituir impostos sobre ‘operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior’ (art. 155, II, da CF), bem como ao legislador nacional, via lei complementar, o balizamento geral dos tributos, as atuações hão de fazer-se com apego irrestrito a Carta da República que a todos submete.

[...] considero inobservado o preceito do art. 145, § 1º, no que revela como razão de ser do tributo a capacidade econômica do contribuinte. Ora, uma coisa é satisfazê-lo à luz da vantagem alcançada; outra totalmente diversa é estar-se compelido a recolhê-lo em virtude de **algo que já representa uma desvantagem, um ônus tributário, como é o resultante da alíquota incidente sobre o valor da operação a título de ICMS.**

Em segundo lugar, entendo que **se colocou em plano secundário a premissa que, em face da razoabilidade**, da ordem natural das coisas, decorre do inc. II do art. 155 do Diploma Maior. O tributo não pode extravasar, dada a alíquota e a base de incidência, o valor, em si, da operação.

Em terceiro lugar, noto o **menosprezo à norma configuradora de garantia constitucional que é a do inc. I do § 2º do referido art. 155.** Como preservar-se a não-cumulatividade se chega ao cálculo englobado?

Mais do que isso, tenho **como olvidada a legalidade estrita dos tributos.** A alíquota há de ser aquela adredemente estipulada e que não sofre, via sutil colocação, acréscimo. (grifou-se)

O Ministro cuja opinião se transcreveu teve, no entanto, seu voto vencido em tal julgamento. A opinião da maioria do plenário foi aquela presente na decisão do julgado, a saber (BRASIL, 1999):

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO ICMS: INCLUSÃO NO VALOR DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SOMADO AO PRÓPRIO TRIBUTO. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário, e, por maioria, vencido o Senhor Ministro Março Aurélio (Relator), negou provimento ao recurso. Redigirá o acórdão o Senhor Ministro Nelson Jobim. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Carlos Velloso (Presidente) e Celso de Mello. Falou pela recorrente o Dr. Alberto Pavie Ribeiro. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Março Aurélio (Vice-Presidente). Plenário, 23.06.99

Prevaleceu, portanto, o posicionamento compartilhado por doutrinadores como Coelho (2000), que considera constitucional a base de cálculo que integra o valor do próprio tributo, tanto sob o aspecto formal quanto sob o material.

Em relação ao aspecto formal, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 146, III, “a”, teria entregado a lei complementar a tarefa de definir a base de cálculo dos impostos constitucionalmente previstos. Sendo assim, não haveria motivo para se falar em inconstitucionalidade formal, já que a base de cálculo do ICMS foi regulada pela Lei Complementar nº 87/1996. Poderia, todavia, haver discussão acerca da inconstitucionalidade formal das leis estaduais que regulamentam a aplicação do ICMS dentro dos Estados da Federação. Tal inquirição, no entanto, só é cabível quando a lei estadual afrontar o que é disposto pela Lei Complementar nº 87/1996. Em relação ao cálculo “por dentro”, especificamente, não há afronta, já que a previsão é trazida pela lei complementar.

Tratemos então da inconstitucionalidade material, defendida pelo Ministro Marco Aurélio em seu voto vencido no julgamento do RE nº 212.209-2/RS. Os partidários da tese arguem que o cálculo do ICMS “por dentro” ofenderia aos princípios do direito à propriedade, do não-confisco, da capacidade econômica do contribuinte, da razoabilidade, da não-cumulatividade e da legalidade estrita (COELHO, 2000).

Em relação às duas primeiras violações apontadas, Coelho (2000) entende que não cabe a alegação de agressão ao direito à propriedade ou de confisco, já que o que ocorre é simplesmente um pequeno acréscimo na base de cálculo do

tributo, em virtude do cálculo por dentro. Ao aplicar-se uma alíquota de 18% sobre a original de 18%, encontrar-se-á um acréscimo de apenas 3.24%, o que não configuraria, abstratamente falando, confisco.

O princípio da capacidade econômica do contribuinte, também denominada de capacidade contributiva, fundamenta-se no princípio da igualdade. Em linhas gerais, o princípio prega que aquele que tem mais pague, proporcionalmente, mais do que aquele que tem menos. A majoração da base de cálculo imposta pelo cálculo “por dentro” não necessariamente implica em tributação em descompasso com a capacidade econômica do contribuinte. Não seria razoável, portanto, a afirmativa de que ocorre majoração indevida da base de cálculo em virtude da pressuposição de riqueza inexistente. Só existe a cobrança do tributo se houver a correspondente riqueza que permita tal imputação. Se o consumidor final paga o preço praticado pelo vendedor (contribuinte de direito do imposto), confirma-se a existência da riqueza necessária para justificar a base de cálculo praticada (BIFANO, 2008).

A arguição de inconstitucionalidade seguinte diz respeito à ofensa ao princípio da razoabilidade. A razão maior do princípio é afastar a aplicabilidade de leis com conteúdo arbitrário, limitando-se a conduta do legislador. Coelho (2000) defende que não há nada de arbitrário ou desarrazoado em relação ao cálculo “por dentro” do ICMS. A uma, porque é a forma praticada há mais de 30 (trinta) anos, desde 1966, com a edição do Código Tributário Nacional, e seus vícios já teriam sido identificados e corrigidos em época próxima à de seu nascimento. A duas, porque a forma questionada encontra guarida no próprio texto constitucional e sua supressão, caso viesse a ser determinada pelo legislador, deveria vir acompanhada de reforma em todo o sistema tributário nacional.

Quanto à garantia da não-cumulatividade, o instituto diz respeito à possibilidade de se adquirirem créditos de ICMS nas operações de aquisição de mercadorias e serviços, a serem posteriormente descontados do montante a ser recolhido a título do mesmo imposto. Nos termos trazidos pela Lei Complementar nº 87/1996 (BRASIL, 1996):

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Não há, a princípio, relação entre a sistemática de cálculo de um tributo e a sua natureza não-cumulativa. O cálculo é majorado pela utilização da sistemática “por dentro” tanto nas operações de entrada quanto nas de saída (COELHO, 2000). A forma de cálculo não afeta o direito à compensação dos créditos apurados, uma vez que o imposto pago nas operações anteriores foi calculado segundo os mesmos critérios utilizados no cômputo da nova tributação em transações posteriores (BIFANO, 2008).

No que concerne a uma pretensa afronta ao princípio da não-cumulatividade, alguns doutrinadores relacionam o tema ao fato de o ICMS ser um tributo de natureza indireta, em que o ônus do pagamento é repassado para o contribuinte de fato, o consumidor final. O contribuinte de fato realmente é afetado pela majoração da base de cálculo, já que não pode realizar qualquer tipo de compensação. Ocorre que o destinatário do benefício da não-cumulatividade é o responsável pela operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, ou seja, o contribuinte de direito. Sendo assim, embora o contribuinte de fato seja apenas indiretamente beneficiado pelo regime de não-cumulatividade (já que o repasse do ônus representaria um montante maior, caso o vendedor não pudesse compensar seus créditos em suas operações mercantis), não há implicações para o princípio da não-cumulatividade no fato de o ICMS se incluir em sua própria base de cálculo (COELHO, 2000).

A discussão que caberia sobre esse aspecto relaciona-se à grande complexidade do sistema tributário brasileiro e a perversidade que ele gera na cadeia produtiva, atingindo o consumidor final, contribuinte de fato, a quem os custos do intermediário, vendedor de bens ou prestador de serviços, são repassados. Tal fato é considerado na proposta de reforma tributária que tramita no Congresso Nacional. Apesar disso, a Proposta de Emenda Constitucional nº 233/2008, que propõe a introdução de Imposto de Valor Adicionado Federal (IVA-F) e a reformulação do ICMS (adotando um critério único em toda a Federação), mantém as características da não-cumulatividade e da inclusão dos impostos em

sua própria base de cálculo, sinalizando que o legislador não considera tais aspectos como sendo nocivos no atual sistema tributário nacional (BIFANO, 2008).

Por fim, conforme já mencionado, parte da doutrina e da jurisprudência considera que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo configuraria afronta ao princípio da legalidade estrita. Bifano (2008) discorda com base no argumento de que não há vedação constitucional a tal inclusão. O que o texto do Diploma Maior veda é a criação de tributos que tenham o mesmo fato gerador ou a mesma base de cálculo dos já existentes, o que não atingiriam a instituição do ICMS “por dentro”. Além disso, quando o constituinte quis estabelecer ressalva à inclusão de tributo na base de cálculo do ICMS, ele o fez expressamente, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, no inciso XI do art. 155. O dispositivo veda a inclusão do montante de IPI apurado na base de cálculo do ICMS quando a operação configurar fato gerador de ambos os impostos (COELHO, 2000).

A grande vantagem do cálculo “por fora” para impostos sobre vendas é que os consumidores finais conhecem, de maneira mais direta, o valor do tributo que está sendo exigido, ao passo que o cálculo “por dentro” exige um exercício matemático mais complexo. O art. 150 da Constituição Federal de 1988, em seu § 5º, recomenda que ao contribuinte seja permitido conhecer os impostos que incidem sobre mercadorias e serviços. O cálculo do ICMS “por dentro” não afronta tal disposição, já que sempre será possível dar o devido destaque, nas notas fiscais emitidas, às parcelas de tributos embutidos nos preços (BIFANO, 2008).

Diante do exposto, conclui-se que todas as pessoas jurídicas que exercem atividade comercial são contribuintes do ICMS, submetidas à sistemática do cálculo “por dentro”, salvo se estiverem contempladas em alguma previsão legal de imunidade ou isenção. Desse grande alcance advém parte da importância da discussão sobre a inclusão dos valores apurados deste tributo nas bases de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS.

2 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Antes da análise a respeito de se estaria ou não o ICMS albergado sob a definição de faturamento ou de receita, é importante um correto entendimento sobre a utilização de conceitos oriundos do Direito Privado pela legislação tributária. A interpretação da legislação tributária não é livre, estando adstrita à observação de princípios constitucionais tributários como os da Igualdade, da Capacidade Contributiva e da Vedação ao Confisco e ao disposto sobre o tema pelo Código Tributário Nacional (CASSONE, 2008).

Primeiramente, é interessante notar que o art. 96 desse código traz a expressão “legislação tributária” entre aspas. Em tese, legislação significa coletânea de leis, excluindo-se sentenças e acórdãos judiciais e os atos administrativos de caráter normativo, tais como regulamentos, decretos, circulares, avisos, resoluções e pareceres normativos. O aludido dispositivo quis deixar explícito que, no âmbito tributário, compreende-se na expressão “legislação tributária” mais do que as leis em seu sentido estrito. Sendo o princípio da legalidade um dogma do Direito Tributário, ele é estendido a todos os diplomas que criam obrigações tributárias, mesmo as presentes em regulamentos não sujeitos ao rito legislativo e ainda que não tenham reflexos de caráter não pecuniário (COÊLHO, 2007). Como a discussão central para os objetivos deste trabalho diz respeito à base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS e tal grandeza tem sua definição em lei no sentido estrito, essa ressalva não se faz necessária no caso em análise.

O art. 109 do Código Tributário Nacional determina que se utilizem os princípios do Direito Privado na pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas. Mas ressalva, ao final, que o Direito Tributário, mesmo reconhecendo tais conceitos e formas, pode atribuir-lhes efeitos tributários diversos. Para Coêlho (2007), o dispositivo munuiu o legislador de ferramenta para enfrentar o que denomina de “abuso das formas do Direito Privado”. Frente à grande variedade de negócios jurídicos existentes no Direito Tributário, o legislador considerou importante deixar clara no código a ressalva de que se determinado negócio jurídico é celebrado com a *intentio facti* de outro, ao Fisco é permitido descaracterizar o primeiro e aplicar os efeitos tributários do segundo.

Um exemplo da prática de um negócio jurídico camuflado é a realização de um contrato de sociedade em que um sócio entra com um imóvel e outro entra com dinheiro, seguindo-se o distrato em que sai com o imóvel o sócio que havia integralizado dinheiro e com dinheiro o antigo proprietário do imóvel. Está-se, claramente, diante de uma compra e venda disfarçada com objetivos de elisão fiscal (COÊLHO, 2007). Outro exemplo é trazido por Baleeiro (2000): se uma pessoa física recorre a um instituto de contrato de locação por prazo muito longo e quitação prévia, configura-se, na verdade, uma compra e venda camuflada. Nesses casos, a legislação tributária poderia atribuir às operações os mesmos efeitos tributários previstos para a compra e venda.

A legislação tributária pode e deve recorrer ao Direito Privado, pelo fato de este ter uma sistematização muito mais antiga do que a do Direito Público. Sendo assim, por ter um conjunto de regras escritas e lógicas construídas ao longo de muito tempo, o Direito Privado atingiu uma maior perfeição técnica e dispõe de uma riqueza de instrumentos que não pode ser desprezada pelo Direito Tributário. Mas isso não quer dizer que o estabelecimento dos efeitos tributários fique totalmente engessado (BALEIRO, 2000).

Nogueira (1993) aponta outra finalidade do art. 109: a afirmação da autonomia do Direito Privado quando sua interpretação, dentro do Direito Tributário, se faz necessária. Essa restrição é complementada pelo art. 110 do Código Tributário Nacional, abordado a seguir. Diz o autor que quando houver apenas referência, em lei tributária, a categoria própria do Direito Privado, o intérprete deve ingressar neste ramo para bem compreendê-la, já que continua sendo instituto, conceito ou forma de puro Direito Privado.

Machado (2007) vai nessa mesma direção, acrescentando a ressalva de que o Direito é, na verdade, uno e nenhum dos seus ramos é inteiramente autônomo. Ressalta ainda que o art. 109 diz respeito aos princípios do Direito Privado e não às suas leis. Sua leitura da restrição é, portanto, mais branda. Os conceitos, institutos e formas prevaletentes no Direito Civil ou Comercial prevalecem igualmente no Direito Tributário, mas os princípios do Direito Privado não são aplicados na determinação dos efeitos tributários de tais institutos, conceitos e formas.

Quando o legislador pretende utilizar determinado conceito oriundo do Direito Privado em legislação tributária e ele não for totalmente adequado para este fim, é permitida a sua adaptação, determinando que seja entendido desta ou daquela forma para propósitos tributários. No entanto, se esse conceito é utilizado pela Constituição Federal, seu sentido não pode ser alterado pelo legislador ou pelo intérprete. É o que determina o art. 110 do Código Tributário Nacional (MACHADO, 1999).

Esse dispositivo constitucional estabelece a vedação à alteração, pela legislação tributária, de definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado que são utilizados pela Constituição Federal (ou em seus equivalentes nos Estados, Distrito Federal e Municípios: constituições estaduais e leis orgânicas) na definição de competências tributárias. O que o artigo quer impedir é que o legislador amplie ou restrinja o significado de determinado instituto privado e altere, assim, o sentido pretendido pela Constituição (BALEIRO, 2000).

Carvalho (2008) entende como dispensável a presença de tal mandamento no Código Tributário Nacional. Entende o autor que a vedação exposta é uma imposição lógica da hierarquia do nosso sistema jurídico. Se leis infraconstitucionais pudessem modificar, ampliar ou restringir os conceitos utilizados nos Diplomas de maior hierarquia, o empenho do constituinte restaria atirado a solo estéril. Considera, todavia, oportuna a lembrança que o Código faz.

Machado (2007) concorda com essa afirmação, apontando ter o dispositivo sentido apenas didático e meramente explicativo. O que está ali determinado continuaria vigente, mesmo que o Código Tributário Nacional silenciasse sobre o assunto. O autor acrescenta que a restrição, embora endereçada à legislação tributária, estende-se logicamente a seus intérpretes.

A Constituição Federal (ou seus equivalente nos Estados, Distrito Federal e Municípios) não precisa estabelecer explicitamente a definição, o conteúdo ou o alcance dos institutos, conceitos ou formas para que a inalterabilidade pelo legislador se verifique. Basta a utilização de tal conceito, instituto ou forma em alguma limitação à atividade do legislador, no que diz respeito à distribuição de competências tributárias (MACHADO, 2007).

Como exemplo da limitação imposta pelo art. 110 do Código Tributário Nacional, tome-se a determinação da Constituição Federal de que determinado tributo municipal incida sobre a transmissão patrimonial de um imóvel. Não pode uma lei ordinária restringir a incidência somente à transmissão por instrumento público, reservando ao Estado a competência para tributar a transferência nos demais casos. Quando um conceito, uma forma ou um instituto do Direito Privado é usado pela Constituição, o nome que é usado denota certo objeto e a conotação específica vem de uma ciência jurídica particular. Essa correspondência é uma condição de inteligibilidade e univocidade do texto constitucional. O objetivo primordial deste dispositivo do Código Tributário Nacional é impedir que determinado ente da Federação invada competência tributária alheia, ao “interpretar” de maneira diferente o significado de determinada operação cuja tributação a Constituição reserva a ente diferente (BALEIRO, 2000).

Coelho (2007) discorre sobre o aparente conflito entre as redações dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. A aparência de conflito é facilmente afastada quando se observa que o art. 109 tem o objetivo de possibilitar a atribuição de efeitos tributários aos conceitos, institutos e formas do Direito Privado, enquanto o art. 110 tem aplicação direta na definição das competências tributárias, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação.

3 FATURAMENTO E RECEITA BRUTA

A controvérsia sobre a incidência das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os valores apurados de ICMS gira em torno dos conceitos de faturamento e receita. Conforme demonstrado no capítulo anterior, se um instituto tiver uma definição rígida oriunda do Direito Privado e assim for utilizado no texto constitucional, legislação infraconstitucional não poderá considerá-lo de maneira diversa sob o risco de desobedecer à vontade da Lei Maior. O problema da análise em foco é que não existe tal definição para o termo faturamento.

O faturamento é, a rigor, a atividade de emitir faturas. Fatura é o instrumento do contrato de compra e venda de mercadorias. No Código Comercial, a fatura consta como documento de emissão obrigatória nas compras por atacado entre comerciantes, em que seriam listados os gêneros vendidos. A fatura era, portanto, de emissão obrigatória apenas nas operações de compra e venda no atacado.

Com a obrigação de emissão das notas fiscais, estabelecida pela legislação tributária, o uso de faturas caiu em desuso até que a Lei nº 5.474/1968 estabeleceu a obrigatoriedade de sua emissão em todas as operações mercantis com prazo de pagamento não inferior a 30 dias. Passou-se a entender faturamento como o somatório das vendas de mercadorias para pagamento a prazo não inferior a 30 dias. Não estariam inclusas, portanto, as vendas à vista, as vendas com prazo de pagamento inferior a 30 dias e a prestação de serviços.

Por conta da possibilidade legal de ter, no mesmo documento, nota fiscal e fatura, muitos comerciantes passaram a emití-la também nestas operações em que não havia a obrigatoriedade legal. O significado da palavra faturamento generalizou-se, então, como somatório dos valores das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, seja à vista ou a prazo (MACHADO, 1999).

Como não há uma definição legal para o que seria a correta interpretação do termo faturamento, coube à doutrina tentar fixá-lo. Lima (2001) considera que tanto faturamento quanto receita bruta seriam somente o que, ingressando no caixa da empresa, passa a integrar o seu patrimônio de modo definitivo. Sendo assim, entradas financeiras que não constituem fato modificativo do patrimônio das empresas não seriam receita ou faturamento (mas apenas movimentações de

caixa), não integrando, portanto, a base de cálculo das contribuições. Como se vê, o sentido pretendido pela doutrinadora é diverso daquele desejado por Machado (1999), segundo o qual compõem o faturamento os valores das vendas de mercadorias e da prestação de serviços.

Aceitando como mais adequado o posicionamento de Machado (1999), não se incluiriam na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, por exemplo, as receitas financeiras de pessoas jurídicas que não sejam instituições financeiras. Por não serem oriundas de vendas de mercadorias ou prestação de serviços, tais receitas estariam excluídas do conceito de faturamento e, portanto, da base de cálculo das contribuições. Mas não se excluiriam de tal base os valores apurados de ICMS.

Esse entendimento é compartilhado por Diniz (1998), que entende por faturamento a “formação ou extração da fatura comercial relativa a bens ou serviços vendidos”. A autora define ainda a fatura como o “documento que relaciona os itens vendidos, comprovando a venda e permitindo a cobrança do preço”.

Já com relação ao conceito de receita bruta, termo que as Leis nº 9.718/1998, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 trazem como sinônimo de faturamento, importantes se fazem as observações feitas por Petry (2008). A legislação do Imposto sobre a Renda (art. 12, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977) entende que os impostos incidentes sobre a venda de mercadorias compõem a receita bruta. O dispositivo fixa que a receita líquida seria composta pela receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas. A receita bruta é definida no *caput* do mesmo artigo, como sendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados (BRASIL, 1977).

Aliás, conforme já mencionado em capítulo anterior, a própria Lei Complementar nº 87/1996, que dispõe sobre o ICMS, determina, em seu art. 13, §1º, I, que o imposto integra sua própria base de cálculo. Assim, verifica-se que a lei reguladora do ICMS também considera que esse imposto integra a receita auferida com as operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, assim como o faz a legislação atinente ao Imposto sobre a Renda (PETRY, 2008).

Como a receita bruta é um conceito oriundo das Ciências Contábeis, importante também se faz uma análise a respeito do que se dispõe naquele ramo das ciências econômicas. O termo “receita bruta” é especialmente importante no contexto de uma demonstração financeira denominada Demonstração do Resultado do Exercício, elaborada em conformidade com a Lei nº 6.404/1976, chamada de Lei das Sociedades por Ações (BRASIL, 1976). Trata-se de uma análise vertical, em que valores são somados e subtraídos de outros a fim de alcançarem-se os resultados cuja análise é pretendida. O resultado final pode consistir em lucro ou em prejuízo (MARION, 2008).

Conforme dispõe o art. 187 da Lei nº 6.404/1976, no topo da Demonstração do Resultado do Exercício, aparece a rubrica Receita Bruta, que consiste na soma de tudo que a empresa arrecadou com vendas de mercadorias, produtos ou prestação de serviços. Dela, são deduzidos as vendas canceladas, os abatimentos, os descontos comerciais e os impostos incidentes sobre as vendas, para então chegar-se à Receita Líquida. Entre os impostos incidentes sobre as vendas, uma das deduções feitas sobre a Receita Bruta, destacam-se o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) e o ICMS. Portanto, sob o ponto de vista contábil, o ICMS compõe a receita bruta e deve, por conseguinte, compor a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS (BRASIL, 1976; MARION, 2008).

Como base de comparação, pode-se também analisar o posicionamento das Ciências Contábeis em outros países. Na contabilidade norte-americana, por exemplo, existe uma demonstração análoga à Demonstração do Resultado do Exercício brasileira, denominada de maneira similar como Demonstração de Resultado. O ponto de partida da demonstração é o total de receitas auferidas pela empresa durante o período analisado (inclusive financeiras, de aluguel e outras). Deste valor, abatem-se despesas para se chegar ao lucro líquido. Entre as despesas abatidas, estão os impostos incidentes sobre as vendas, o que leva à conclusão de que, também no modelo norte-americano, impostos incidentes sobre as vendas integram a receita bruta das empresas (STICKNEY; WEIL, 2001).

Segundo o posicionamento contábil, portanto, aos impostos incidentes sobre as vendas, entre eles o ICMS, é dado o mesmo tratamento dispensado aos demais

custos de produção das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados. A respeito da definição de custo, dispõe o Instituto Brasileiro de Contadores (INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES, 1988):

Custo – É o preço pelo qual se obtém um bem, direito ou serviço. Por extensão, é também o montante do preço da matéria-prima, mão-de-obra e outros encargos incorridos para a produção de bens ou serviços. Ele é, pois, tanto o preço pelo qual é adquirido um bem ou serviço, como o incorrido no processo interno da empresa para prestação de serviços ou obtenção de bens, para venda ou uso interno.

O Ministro do STF Eros Grau aponta o mesmo entendimento em seu voto proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, retirado da petição inicial da ADC nº 18, no qual opina que o ICMS “é custo, tal como o salário, a energia elétrica, sendo irrelevante a atividade e a classificação contábil para tais receitas”. Corrobora a tese o próprio fato de o ICMS incluir-se na própria base de cálculo, conforme visto alhures. O fato de a Lei Complementar nº 87/1996, em seu art. 13, fixar como base de cálculo do ICMS, grosso modo, o valor de operação da saída da mercadoria ou o preço cobrado pelo serviço e, mais adiante, determinar que o ICMS integra a própria base de cálculo, faz crer que o imposto é custo da produção ou aquisição dos produtos ou da prestação de serviços.

Uma vez que as Leis nº 9.718/1998, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 trazem como conceito de faturamento o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, e a melhor doutrina o considera como sendo o somatório dos valores das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, há de se concluir que seu valor numérico é encontrado pela somatória dos preços praticados em todas as operações de venda de mercadorias ou de prestação de serviços efetivados em determinado período.

Do ponto de vista econômico, o preço é o montante que corresponde à utilidade entregue ao adquirente de produtos ou serviços. Inclui, portanto, todos os custos e despesas incorridos pelo vendedor para colocar a utilidade à disposição do comprador, acrescidos de uma margem, já que o objetivo último das atividades mercantis é a obtenção de lucro. Os preços contêm, logicamente, os custos envolvidos na produção das mercadorias ou na prestação dos serviços, entre eles os impostos incidentes sobre as vendas.

Portanto, do ponto de vista contábil, os impostos incidentes sobre as vendas de mercadorias e prestação de serviços são custos da produção, assim como o são a matéria-prima, a mão-de-obra e demais despesas operacionais. São equiparados aos custos, compondo o preço praticado nas operações comerciais. Sendo tanto o faturamento quanto a receita bruta calculados pelo somatório das vendas faturadas em determinado período (segundo a legislação e grande parte da doutrina), os impostos incidentes sobre as vendas de mercadorias e prestação de serviços, entre eles o ICMS, estariam naturalmente englobados e comporiam a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da Cofins (BIFANO, 2008).

4 O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

Vistas as definições possíveis para o faturamento e a receita bruta, que a legislação define expressamente como sendo a base de cálculo impositiva para o cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS exigíveis dos contribuintes, conclui-se pela possibilidade de inclusão dos valores arrecadados sob a rubrica de ICMS. Parte-se então, para a análise sob outros pontos de vista a fim de determinar se há a possibilidade de exclusão desse valor.

4.1 Possibilidade de exclusão de valores da base de cálculo de um tributo

Segundo Amaro (2008), a base de cálculo de um tributo seria a medida legal de seu fato gerador. Tem sempre relação direta com a materialidade do fato gerador, conforme definido em lei. A base de cálculo é necessária em função da inexistência, encontrada com alguma frequência, de uma relação direta e inequívoca do fato gerador com alguma grandeza que o defina. No caso do imposto de importação, por exemplo, o fato gerador é, conforme definido no art. 19 do CTN, a importação de produtos estrangeiros. Mas não é possível antecipar-se, conhecendo apenas o fato gerador, se o imposto a ser pago depende da quantidade de produtos importados ou é calculado a partir da aplicação de uma alíquota sobre o valor das mercadorias, seu preço, ou mesmo volume. Por isso, o art. 20 do mesmo código especifica a base de cálculo a ser utilizada na quantificação do tributo devido, para as várias situações que podem ser encontradas na prática.

Machado (2007) também discorre acerca da importância da base de cálculo, definindo-a como “a expressão econômica do fato gerado do tributo”. Além de afirmar que a base de cálculo deve estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributável, o autor aponta a obrigatoriedade de referência a uma realidade economicamente quantificável, útil, inclusive, para que se possa identificar a espécie de tributo com a qual se lida.

Sendo estritamente definida por lei, a base de cálculo tem um valor único em cada hipótese fática. Existem hipóteses de exclusão da base de cálculo, na forma como é prevista em lei. Mas tais hipóteses são exclusivamente aquelas elencadas na lei. Já se manifestou nesse sentido o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ao apreciar a possibilidade de se excluir da base de cálculo das contribuições para o

PIS/PASEP e da COFINS os valores de serviços prestados, mas não pagos pelos contratantes:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E A COFINS. FATO GERADOR. SERVIÇOS PRESTADOS, MAS NÃO PAGOS PELOS CONTRATANTES. ARTIGOS 2º E 3º DA LEI Nº 9.718/98.

O fato gerador do PIS e da COFINS é a "comercialização de produtos e serviços previstos no contrato social da empresa, no caso em questão, os serviços elencados no art. 2º, Capítulo I do Anexo I do Estatuto Social anexado aos autos (fl. 38). Realizados tais serviços, é devida a constituição do crédito tributário." (Cf. sentença, à fl. 391) O inadimplemento da obrigação por parte do tomador do serviço não acarreta falta de base financeira concreta que justifique a não incidência dos tributos, pois o fato gerador da obrigação tributária é a situação previamente definida em lei, como necessária e suficiente para sua ocorrência. O não pagamento do preço ajustado entre as partes poderá ser objeto de ação entre os particulares. **O art. 3º da Lei 9.718/98, em seu parágrafo 2º, inc. I prevê hipóteses de exclusão de receita da base de cálculo do tributo, sendo aplicável o art. 111 do CTN, segundo o qual, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre : "I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II- outorga de isenção; III-dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, "O legislador quis excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS apenas as situações elencadas nos incisos I a IV daquele artigo**, não estando incluídos casos de serviços prestados e não remunerados. O uso da analogia em matéria tributária é expressamente vedado pela norma do art. 97 do CTN. (grifou-se)

Remete-se, portanto, ao art. 111 do CTN, que exige interpretação literal da lei quando se dispuser acerca de suspensão ou exclusão do crédito. Sendo assim, de tudo que é arrecadado pela empresa através de vendas de mercadorias e de prestação de serviços (quer denominemos este montante de faturamento, quer de receita bruta), só pode ser excluído o que a lei expressamente determina para apurar-se a base de cálculo sobre a qual incidirão as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS.

No caso específico das contribuições sob análise, as leis que as regulam (Leis nº 9.718/1998, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) trouxeram expressamente quais são as verbas que não se incluem na base de cálculo: vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, IPI, reversões de provisões, recuperação de alguns créditos baixados e o ICMS, apenas quando cobrado pelo vendedor de bens ou prestador de serviços na condição de substituto.

A figura da substituição tributária tem sua previsão no art. 150, § 7º, da Constituição Federal. O dispositivo prevê a possibilidade de lei atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo recolhimento de

imposto ou contribuição. O art. 128 do CTN complementa o instituto, exigindo que essa terceira pessoa, a quem é atribuída a obrigação, seja vinculada ao seu fato gerador e ainda permitindo que a responsabilidade do contribuinte de direito seja excluída ou fixada de forma supletiva.

Trata-se de modalidade de sujeição passiva indireta. A pessoa “realizadora” da hipótese de incidência é diferente daquela que, por disposição legal expressa, é designada como sujeito passivo da obrigação. A motivação de se atribuir tal designação é, principalmente, a conveniência e a praticidade para o Poder Público, que não precisa fiscalizar o recolhimento de tributos por um grande número de contribuintes (COÊLHO, 2007).

Observe-se, portanto, que a legislação reguladora das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS traz como hipótese de exclusão da base de cálculo das contribuições o ICMS, apenas quando cobrado pelo vendedor de bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário. O fato de essa hipótese vir expressamente prevista, e não a do ICMS quando cobrado pelo próprio contribuinte, aponta no sentido de que a exclusão não é permitida nas demais configurações de apuração e recolhimento do ICMS.

Além das hipóteses de exclusão previstas na legislação que regulamenta especificamente as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, existem várias outras, oriundas da Constituição Federal de 1988 (casos de imunidade) e outras leis, principalmente relativas às hipóteses de isenção. Não incidem as contribuições, por exemplo, sobre as doações e patrocínios recebidos para projetos culturais, as receitas oriundas de repasses do Orçamento dos entes federativos e aquelas relativas às atividades próprias de entidades como templos de qualquer culto, partidos políticos, sindicatos e serviços sociais autônomos. A legislação prevê ainda hipóteses de isenção bem específicas, não incidindo as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, por exemplo, sobre o faturamento da venda de materiais e equipamentos diretamente feita a Itaipu Binacional e a receita decorrente da venda de querosene de aviação (NEVES; VICENTI, 2004).

4.2 Possibilidade de exclusão de valores repassados a terceiros

Parte da doutrina defende que os valores apurados a título de ICMS poderiam ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS com base no seguinte argumento: o art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/1998 permaneceria vigente ainda hoje. O dispositivo autoriza as pessoas jurídicas, ao apurarem a base de cálculo das contribuições, a excluir da receita bruta aqueles valores que, embora fossem computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica.

O dispositivo foi revogado pelo Poder Executivo por meio da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. A medida provisória não poderia, no entanto, operar a revogação pretendida, por afrontar o art. 246 da Constituição Federal. O dispositivo previa, à época, que era vedada a utilização de medidas provisórias na regulamentação de artigo constitucional cuja redação tivesse sido alterada por emenda constitucional promulgada a partir do ano de 1995.

Como o art. 195 da Constituição Federal havia sofrido alteração em 1998, através da Emenda Constitucional nº 20, sua regulamentação não poderia se dar por edição de medida provisória. A Emenda Constitucional nº 20/1998 adicionara ao inciso I do art. 195 a previsão de incidência de contribuições sociais sobre a receita das pessoas jurídicas, ao lado da previsão pré-existente de incidência sobre o faturamento.

O art. 246 da Constituição Federal foi alterado pela Emenda Constitucional nº 32/2001. A vedação à adoção de medida provisória para regulamentação de artigo constitucional alterado por emendas constitucionais promulgadas a partir de 1º de janeiro de 1995 recebeu um termo final: a data de promulgação da própria Emenda Constitucional nº 32/2001. A partir de então, portanto, estariam protegidos de alteração os artigos modificados por emendas constitucionais promulgadas entre 1995 e 11 de setembro de 2001. A nova redação dada ao art. 246, no entanto, em nada teria mudado a situação da revogação imposta pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Teria continuado inconstitucional a revogação e os efeitos do art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/1998, portanto, teriam perdurado (LIMA, 2001).

De toda forma, o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/1998 fazia menção a normas regulamentares a serem expedidas pelo Poder Executivo a respeito da exclusão dos valores transferidos a terceiros. Até a data da publicação da Medida Provisória que o revogou, tais normas não haviam sido editadas. O Tribunal Regional Federal da 3ª Região entende que tal, fato, por si só, já afasta a possibilidade de exclusão, da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, dos valores repassados a terceiros (BRASIL, 2011b):

PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO LEGAL - ART. 557, § 1º, CPC - DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. INCISO III, § 2º, ARTIGO 3º, DA LEI Nº 9.718/98. MP Nº 1.991-18. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE -NEGATIVA DE SEGUIMENTO - MANUTENÇÃO DA DECISÃO.

I - A exclusão da base de cálculo da COFINS e do PIS de valores que, computados como receita, tenham sido transferidos a terceiros, prevista no inciso III, § 2º, artigo 3º da Lei nº 9.718/98, dependia de regulamentação, jamais editada, tendo sido, porém, revogado o preceito pela MP nº 1.991-18, sucessivamente reeditada, a última delas sob nº 2.158-35, de 24.08.01, vigente na forma do artigo 2º da EC nº 32, de 11.09.01.

II - O texto legal revogado era expresso na fixação de sua eficácia limitada, assim reconhecida pela jurisprudência, não podendo prevalecer a impugnação deduzida exclusivamente à exigência de regulamentação, como fundamento para a eficácia plena postulada, pois inequívoco que eventual inconstitucionalidade atingiria não apenas tal cláusula como igualmente o próprio direito, instituído sob tal condição, da qual não prescindiu o legislador, na formulação da vontade positiva da lei.

III - A revogação ocorreu validamente, sendo própria a medida provisória para tanto, sem qualquer ofensa à Constituição Federal. Ainda, porém, que se cogitasse de nulidade da revogação, seja por inconstitucionalidade formal pela inadequação da medida provisória, seja por inconstitucionalidade material à luz dos preceitos que regulam a tributação, não restaria possível, diante da norma em si, atribuir-lhe eficácia maior do que a nela própria prevista, de modo que a limitação de seus efeitos, pela falta de regulamentação, desde sempre, impediria, como impediu, o acolhimento do direito reivindicado.

[...]

VI - Agravo legal improvido.

Sob o mesmo argumento, de que permaneceria vigente a possibilidade de se excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS os valores que, embora computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica, alguns contribuintes têm intentado ações judiciais com o objetivo de excluir da base de cálculo das aludidas contribuições os valores que são repassados a operadoras de cartão de crédito/débito, a título de taxa incidente sobre o valor comercializado com a utilização dessas formas de pagamento. A esse

respeito, já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 5ª Região (BRASIL, 2011c):

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. VALORES REPASSADOS A ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. INCLUSÃO. APELAÇÃO IMPROVIDA.

1. Em se tratando de legislação tributária, a interpretação de normas atinentes a suspensão ou exclusão de crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, deve ser literal
2. A empresa impetrante pretende excluir da base de cálculo das exações em comento (PIS e COFINS), receitas que ingressam, ainda que temporariamente, em seu patrimônio, pelo simples fato de serem posteriormente repassadas a terceiros (Administradoras de Cartão de Crédito/Débito). Tal operação não encontra qualquer respaldo em nosso ordenamento jurídico.
3. A Jurisprudência do STJ vem rejeitando a tese de exclusão das referidas contribuições em situações similares à ora analisada, em que ocorre repasse de numerários a outra pessoa jurídica. (grifou-se)
4. Apelação improvida.

Conclui-se que a jurisprudência pátria não coaduna com a tese de que existiria permissão legal para exclusão, da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, de valores repassados a terceiros. Inaplicável, portanto, tal tese para excluir da base de cálculo das contribuições o valor apurado de ICMS, sob o argumento de que tais valores são sempre repassados aos Estados ou ao Distrito Federal.

4.3 A natureza não-cumulativa do ICMS

Conforme visto anteriormente, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, I, determinou que o ICMS é não-cumulativo, devendo-se compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante pago nas operações anteriores, seja à mesma ou a outra Unidade da Federação (BRASIL, 1988). A mesma dicção manteve o art. 19 da Lei Complementar nº 87/1996, que veio estabelecer as regras gerais aplicáveis ao ICMS.

Portanto, enquanto as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS podem ser apurados pela sistemática cumulativa ou pela não-cumulativa, dependendo do regime de apuração do imposto de renda e da natureza específica de algumas receitas, o ICMS está inteiramente sujeito ao regime não-cumulativo, não havendo

hipótese de apurar-se seu valor devido a partir da sistemática cumulativa (MELO, 2004).

Petry (2008) descreve assim a forma de pagamento do ICMS: parte do ICMS é paga por cada empresa da cadeia da cadeia de circulação diretamente em dinheiro ao Estado ou ao Distrito Federal e outra parte é paga em créditos, que a empresa adquire por ocasião da aquisição de insumos ou de contratação de serviços necessários à venda de suas mercadorias ou à prestação de seus próprios serviços.

Sendo assim, conclui-se que a pessoa jurídica não recolhe, na verdade, todo o valor de ICMS que apura na saída de suas mercadorias ou na prestação de seus serviços. A partir do valor contabilizado na saída, são descontados os créditos que o contribuinte apurou na entrada de seus insumos ou na contratação dos serviços necessários à produção dos itens que vende ou à prestação dos serviços que integram sua atividade-fim (PETRY, 2008). Em um exemplo simples, uma empresa que apura R\$ 20,00 devidos a título de ICMS na venda de um produto e que tenha pago R\$ 15,00 de ICMS na aquisição de tal bem, estará sujeita ao recolhimento da diferença apurada entre esses dois valores, ou seja, R\$ 5,00.

É possível, portanto, perceber certo descabimento na hipótese de se excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS o montante total calculado de ICMS devido na saída de mercadorias ou prestação de serviços, uma vez que a pessoa jurídica nem mesmo terá que se desfazer, no momento do pagamento do imposto, daquela fração arrecadada. Este argumento vai de encontro àquele que afirma que o total apurado a título de ICMS não ingressa efetivamente no patrimônio da empresa. Embora parte do valor tenha que ser repassado aos cofres dos Estados e do Distrito Federal, outra parte continua nos cofres da empresa (PETRY, 2008). Recorrendo novamente ao mesmo exemplo numérico, a empresa não poderia deduzir da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS o valor de R\$ 20,00, visto que o valor efetivamente recolhido será de apenas R\$ 5,00.

4.4 A natureza indireta do ICMS

O art. 166 do CTN faz remissão aos tributos indiretos ao dispor (BRASIL, 1966):

Art. 166 A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Segundo Amaro (2008), tributos indiretos seriam aqueles que incidem sobre o chamado “contribuinte de direito”, apontado pela lei como sujeito passivo da obrigação tributária, mas repercute financeiramente sobre um terceiro, chamado de “contribuinte de fato”, que suporta efetivamente o ônus do tributo, que normalmente vem embutido no preço cobrado pelos bens ou serviços.

O autor prossegue afirmando que tais tributos inevitavelmente sempre existirão, porque quem demonstra capacidade contributiva nem sempre é a pessoa que o legislador escolhe para figurar como contribuinte na relação jurídico-tributária. Mesmo elegendo o vendedor o comerciante como contribuinte, a lei deve considerar a capacidade econômica do comprador, inclusive por obediência ao princípio constitucional da capacidade contributiva. Sendo assim, embora o comerciante seja definido em lei como o contribuinte de direito, a capacidade econômica do consumidor é que deve ser considerada para a definição de eventuais ônus fiscais.

Derzi (1997 apud COELHO, 2007, p. 540) vai ainda mais longe, ao afirmar:

É importante notar que tanto o ICMS quanto o IPI não são impostos que devam ser suportados, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comerciante ou o industrial). São, a rigor, impostos sobre o consumo, não devendo onerar a produção ou o comércio, como alerta Klaus Tipke. Disso resulta que, numa operação entre empresas, cada uma delas pode se livrar, basicamente, através da dedução do imposto anterior, do imposto dela cobrado pela outra e transferir, na etapa de circulação, o ônus do imposto devido ao adquirente, e assim sucessivamente, até o consumidor final.

Diante do exposto, conclui-se que o ICMS é tributo indireto, que comporta transferência do respectivo encargo financeiro ao consumidor final das mercadorias ou serviços. O imposto tem seu valor destacado nas notas fiscais de venda e é pago pelo adquirente, tendo seu ônus economicamente repassado a este.

O fato de os valores recolhidos serem financiados por terceiros sinaliza na direção de que devem integrar a base de cálculo das contribuições para o

PIS/PASEP e da COFINS. Uma vez que a pessoa jurídica não tem que dispor de valores para o pagamento, já que quem arca efetivamente com o ônus é o consumidor final, também não poderia se beneficiar dos mesmos, excluindo-os da base de cálculo de outros tributos, como as contribuições sob análise (PETRY, 2008).

4.5 Analogia entre o ICMS e o IPI

Como mencionado alhures, tanto o ICMS quanto o IPI fazem parte do grupo de impostos que a doutrina denomina de indiretos. São portanto impostos cuja sistemática de apuração e recolhimento permitem a transferência do ônus econômico do contribuinte direito, o comerciante ou o industrial, para o contribuinte de fato, o adquirente. São tributos que oneram, em última instância, o consumo, e não a cadeia produtiva (AMARO, 2008).

Sendo assim, esses dois impostos têm em comum o fato de que os valores podem ser destacados na nota fiscal. Enquanto no caso do IPI, essa é uma obrigação legal do industrial, quando se trata do ICMS é uma faculdade do vendedor de bens ou prestador de serviços. Tanto é assim que a Lei Complementar nº 87/1996 estabelece que o respectivo destaque nas notas fiscais constitui mera indicação para fins de controle (BRASIL, 1996).

A principal diferença entre os dois impostos advém das bases de cálculo que a legislação reguladora de cada um deles determina. A base de cálculo fixada pela Lei Complementar nº 87/1996 já foi abordada, assim como a determinação de que o ICMS integra a sua própria base de cálculo. No caso do IPI, o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, prescreve, em seu art. 190, que a base de cálculo para produtos nacionais é o “valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial”. Não há, todavia, nenhuma previsão expressa de que o imposto integre sua própria base de cálculo, como há na legislação do ICMS (BRASIL, 2010). Sendo assim, o ICMS caracteriza-se como custo na formação do preço, o que não ocorre com o IPI.

Além disso, O IPI incide somente uma vez, na saída do estabelecimento industrial ou no desembaraço aduaneiro de produtos importados do exterior, ao

contrário do ICMS, que incide sobre toda a cadeia produtiva, sendo classificado por essa razão como imposto plurifásico.

O IPI tem a característica da seletividade muito mais destacada do que o ICMS. Suas alíquotas podem ser ajustadas com o objetivo de proteger o mercado interno (no caso da incidência sobre produtos importados do exterior, atuando em conjunto com o Imposto de Importação) ou ainda de estimular ou desestimular a produção de determinados produtos. Exemplo da utilização de alíquotas majoradas como forma de desestímulo à produção é encontrado no tratamento dado aos produtos fumígenos, como cigarros e charutos.

Por conta de todas essas diferenças, o legislador excluiu expressamente o valor apurado a título de IPI da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS na legislação reguladora das contribuições (art. 2º, parágrafo único, “a”, da LC nº 70/1991; art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.715/1998; art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/1998).

Não cabe, portanto, o argumento de que, por serem o IPI e o ICMS impostos indiretos, que oneram em última análise o consumo, deva ser dado a eles o mesmo tratamento no que diz respeito à influência na apuração das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS (BIFANO, 2008).

4.6 Jurisprudência sobre o tema

Como já foi mencionado, a controvérsia acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS não é novidade para o Poder Judiciário brasileiro. Há tempos, os magistrados e os tribunais pátrios se deparam com questionamentos acerca da legalidade do assunto.

Foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal em 1993 a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1, que visava ver declarada a constitucionalidade dos arts. 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70/1991. O art. 2º é o que interessa para a discussão deste trabalho, visto que ele traz a base de cálculo vigente, à época, para o FINSOCIAL, contribuição social posteriormente substituída pela COFINS. O parágrafo único do artigo traz as verbas que não integravam a base

de cálculo da contribuição, não excepcionando o ICMS. Decidiu a Egrégia Corte (BRASIL, 1993):

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer em parte da ação e, nessa parte, julgá-la procedente para **declarar**, com os efeitos vinculantes previstos no parágrafo 2º do art. 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 03/93, **a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10**, bem como da expressão 'a contribuição social sobre o faturamento de que trata essa lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social', contida no artigo 9º, e também da expressão 'esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores, àquela publicação, ...', constante no artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30.12.1991. (grifou-se)

O extinto Tribunal Federal de Recursos já havia apreciado a questão específica da inclusão do ICM (imposto que antecedeu o ICMS, mas que tinha os mesmos princípios) na base de cálculo da contribuição para o PIS (a contribuição ainda não havia sido unificada com aquela para o PASEP). O Tribunal editou a súmula nº 258, que instituiu: "Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM" (BRASIL, 1988).

No mesmo sentido se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, ao editar as súmulas nº 68 ("A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS"), em 1992, e nº 94 ("A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do Finsocial"), em 1994 (BRASIL, 1992, 1994).

Esse posicionamento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça tem sido confirmado em decisões recentes, conforme se depreende das seguintes ementas (BRASIL, 2010, 2011a):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. SÚMULAS N. 68 E 94 DO STJ.

1. Não subsiste o óbice ao julgamento da presente demanda, estipulado pelo STF na MC na ADC n. 18, pois já findou o prazo de suspensão das demandas que versem sobre o objeto deste recurso, conforme Ata de Julgamento publicada em 15.4.2010.

2. A jurisprudência do STJ reconhece a possibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, nos termos das Súmulas 68 e 94 do STJ.

3. Agravo regimental não provido. (grifou-se)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO

DO PIS E DA COFINS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA N. 83/STJ.

1. Caso em que a agravante insurge-se contra a decisão do Tribunal *a quo* que reconheceu a legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.
2. Não mais existe o óbice ao julgamento da presente demanda, determinado pelo STF na Ação Cautelar na Ação Direta de Constitucionalidade n. 18, pois o prazo de suspensão chegou ao término.
3. **A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça possui o firme entendimento de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e da COFINS. Súmulas 68 e 94/STJ.**
4. Agravo regimental não provido. (grifou-se)

5 A DISCUSSÃO NO STF

Conforme mencionado brevemente na introdução deste trabalho, algumas das demandas judiciais que dizem respeito ao tema deste trabalho encontram-se pendentes de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. O Recurso Extraordinário nº 240.785/MG teve seu julgamento iniciado e foi sobrestado em virtude da propositura, por determinação da Presidência da República, da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18-5/DF. Com a iniciativa da ADC, a Presidência objetiva ratificar a legitimidade da inclusão dos valores pagos como ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS.

Embora tenham como objetos de análise dispositivos legais diferentes, o Recurso Extraordinário e a Ação Declaratória de Constitucionalidade discutem o mesmo tema. O RE nº 240.785-2/MG examina os argumentos em que se baseia a inconformidade da contribuinte “Auto Americano S/A Distribuidor de Peças” contra o acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que declarou que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, conforme se depreende do art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, é legítima. O dispositivo prescreve que a base de cálculo da COFINS é o faturamento mensal da pessoa jurídica, “assim considerado a receita bruta de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (BRASIL, 1991).

Já a ADC nº 18-5 deseja ver declarada a harmonia, em relação aos preceitos constitucionais, do art. 3º, § 2º, inciso I da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que especifica as verbas que podem ser excluídas da base de cálculo tanto das contribuições para o PIS/PASEP quanto da COFINS. O *caput* do artigo traz como a referida base de cálculo o faturamento como sinônimo de receita bruta. Já o inciso I do § 2º lista as exclusões possíveis, só mencionando o ICMS quando o vendedor de bens ou prestador de serviços atuarem como substituto tributário (BRASIL, 1998b).

Antes do sobrestamento do julgamento do RE em função de medida cautelar deferida na ADC, alguns dos Ministros do STF já haviam pronunciado seus votos. Em julgamento da sessão plenária realizado em 24 de agosto de 2006, votaram pelo provimento do recurso extraordinário os Ministros Marco Aurélio (Relator), Carmen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Ayres Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda

Pertence. O Ministro Eros Grau votou pela negativa de provimento. O Ministro Gilmar Mendes pediu vista dos autos, interrompendo o julgamento (HARADA. 2006).

O Supremo Tribunal Federal proferiu decisão, em 13/08/2008, concedendo medida cautelar na referida ADC para suspender o julgamento de processos que tratassem da matéria discutida. A suspensão foi prorrogada algumas vezes, perdurando até outubro de 2010. Posteriormente à data de término da suspensão, todos os julgamentos podem voltar à movimentação normal, inclusive o RE nº 240.785/MG.

Portanto, o tema discutido no trabalho proposto é de grande relevância no atual cenário jurídico-tributário brasileiro, estando envolvidas na controvérsia entidades da envergadura do STF e da Presidência da República. É importante ressaltar que ainda não há nada decidido nos julgamentos do RE e da ADC. Apesar de já terem sido proferidos seis votos favoráveis, no julgamento do RE, à tese da impossibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, há ainda a possibilidade de alteração dos votos já proferidos, depois de ponderadas as razões dos demais pares.

Além disso, a composição dos Ministros do STF já sofreu considerável alteração desde 2006, com a aposentadoria de membros e nomeação de novos integrantes. O julgamento da ADC pode apontar como vencedora tese diferente daquela que vinha prevalecendo no julgamento do RE, em virtude dessa significativa mudança de composição.

CONCLUSÃO

Diante de tudo que foi exposto, verifica-se a complexidade da questão abordada. São vários os argumentos favoráveis e contrários à inclusão dos valores apurados a título de ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS. Entende-se, entretanto, que têm mais força os argumentos que apontam que não há inconstitucionalidade na referida inclusão.

Chega-se a tal conclusão após a análise cuidadosa de alguns aspectos. O primeiro deles é trazido pelo Código Tributário Nacional. O código prescreve, em seu art. 109, que a legislação tributária deve utilizar princípios do Direito Privado no reconhecimento de seus institutos, mas ao mesmo tempo permite não usá-los na definição dos seus efeitos tributários. Sendo o conceito de receita bruta oriundo do Direito Comercial, ramo de Direito Privado, o instituto é considerado pela legislação reguladora das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS (leis nº 9.718/1998, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) tal como previsto naquele ramo do Direito. A inclusão de impostos incidentes sobre a venda na receita bruta está em perfeita consonância com a Lei nº 6.404/1976.

O mesmo Código Tributário Nacional veda, em seu art. 110, que conceito oriundo do Direito Privado e utilizado pela Constituição Federal na definição de competências tributárias seja tratado de forma diversa na legislação tributária. Tal vedação não se aplica ao caso em análise. O termo faturamento não tem fixação legal e o entendimento mais aceito, pela prática e pela doutrina, aponta para o valor total arrecadado pela pessoa jurídica nas operações de vendas de mercadorias e prestação de serviços (MACHADO, 1999). Sendo assim, o tratamento previsto na Lei nº 9.718/1998 não afronta o art. 110 do Código Tributário Nacional, por não inovar na interpretação dada ao conceito de faturamento. Além disso, a discussão não tem reflexo na definição de competência tributária, indubitavelmente federal, qualquer que seja o posicionamento acerca do tratamento a ser dado aos valores apurados de ICMS.

Também contribui para a conclusão alcançada o fato de que a legislação que regula o Imposto sobre a Renda e o próprio ICMS prevê expressamente que a receita bruta, termo que a lei trata como sinônimo de faturamento, engloba os

valores destacados a título de ICMS nas operações de venda e prestação de serviços.

O entendimento desta legislação vai ao encontro do que têm as Ciências Contábeis, ramo do conhecimento de onde vem o próprio termo “receita bruta”. Na Demonstração do Resultado do Exercício (demonstração financeira regulamentada e de elaboração obrigatória pelas empresas), abatem-se da receita bruta, entre outras coisas, os impostos incidentes sobre as vendas (inclusive o ICMS), para então chegar-se à receita líquida. A Contabilidade entende, portanto, que o ICMS integra a receita bruta.

O fato de o ICMS ser incluído na própria base de cálculo sugere que deva ser tratado como custo da produção de mercadorias ou da prestação dos serviços, assim como o são a energia elétrica paga pela empresa ou suas despesas com folha de salário. A Lei Complementar nº 87/1996, em seu art. 13, fixa como base de cálculo do ICMS, regra geral, o valor de operação da saída da mercadoria ou o preço cobrado pelo serviço. Estando o valor de ICMS integrado a este montante, configura-se como custo.

Além disso, a legislação tributária que disciplina tais contribuições, quando quis estabelecer alguma exceção entre as receitas operacionais que comporiam a base de cálculo, a fez de maneira expressa. Como exemplo, tem-se o ICMS cobrado pelo vendedor de bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário. Se a lei não excepcionou o ICMS em geral, provavelmente isso se deu por não ser essa a vontade do legislador. O art. 111 do CTN veda que se estenda a outras verbas o benefício da exclusão concedido pela lei.

A tese de que a exclusão dos valores apurados de ICMS poderia se dar com base no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/1998 também não prospera. Em que pese pairarem dúvidas acerca da legitimidade da revogação operada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o dispositivo fazia menção a normas regulamentares a serem expedidas pelo Poder Executivo a respeito da exclusão dos valores transferidos a terceiros. Tais normas nunca foram editadas.

Outro argumento que aponta para a inclusão na base de cálculo diz respeito à natureza não-cumulativa do ICMS. A pessoa jurídica não recolhe todo o valor de

ICMS apurado na saída de suas mercadorias ou na prestação de seus serviços porque desconta dele os créditos que apura na compra de seus insumos e serviços. Sendo assim, não parece lógico o abatimento da totalidade do valor apurado da base de cálculo de outros tributos.

Há de se considerar, ainda, o fato de o ICMS ser um tributo indireto, em que há a transferência econômica do ônus de pagar o imposto ao adquirente/consumidor. Não tendo que arcar diretamente com os valores apurados, a pessoa jurídica não poderá se beneficiar deles mediante sua exclusão da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS.

Por fim, existe ampla jurisprudência no sentido de que o ICMS se inclui na base de cálculo das contribuições. Conforme foi exposto, o extinto Tribunal Federal de Recursos e o Superior Tribunal de Justiça há muito já têm súmulas editadas com esse entendimento. Além disso, o posicionamento é pacífico neste último Tribunal e vem sendo reafirmado em recentes julgados. Contra a inclusão existe jurisprudência em menor volume e a “sinalização” do STF no julgamento do RE nº 240.785, ainda pendente de decisão definitiva.

Sendo assim, conclui-se pela legitimidade da inclusão dos valores apurados a título de ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Cyro Galvão do. O ICMS Por Dentro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 40, p. 123 – 128, set./out. 2001.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BIFANO, Elidie Palma. Aspectos Relacionados ao Cálculo “Por Dentro” do ICMS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 33, p. 87 – 113, mai./jun. 2008.

BRASIL. Constituição (1988), *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 abr 2011.

_____. *Decreto Nº 7.212, de 15 de junho de 2010*. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm#art617>. Acesso em: 03 mar 2012.

_____. *Decreto-Lei Nº 406, de 31 de dezembro de 1968*. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 03 mar 2012.

_____. *Decreto-Lei Nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acesso em: 18 out 2011.

_____. *Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 13 abr 2011.

_____. *Lei Complementar Nº 7, de 7 de setembro de 1970*. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 11 mar 2012.

_____. *Lei Complementar Nº 8, de 3 de dezembro de 1970*. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Brasília, 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp08.htm>. Acesso em: 11 mar 2012.

_____. *Lei Complementar Nº 26, de 11 de setembro de 1975*. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp26.htm>. Acesso em: 21 maio 2011.

_____. *Lei Complementar Nº 70, de 30 de dezembro de 1991*. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 06 abr 2011.

_____. *Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 27 fev 2012.

_____. *Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 24 jun 2011.

_____. *Lei Nº 9.715, de 25 de novembro de 1998*. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9715.htm>. Acesso em: 13 abr 2011.

_____. *Lei Nº 9.718, de 27 de novembro de 1998*. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 26 abr 2011.

_____. *Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 06 maio 2011.

_____. *Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 18 maio 2011.

_____. *Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213,

de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 04 mar 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 68*. A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS. 1992. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON>>. Acesso em 10 out 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 94*. A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do Finsocial. 1994. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON>>. Acesso em 10 out 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no Recurso Especial Nº 946.042/ES*. Segunda Turma. Agravante: Refrigerantes Coroa LTDA. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 02 de dezembro de 2010. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200700942882&dt_publicacao=15/12/2010>. Acesso em 15 mar 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no Recurso Especial Nº 1.282.409/SP*. Primeira Turma. Agravante: Rio Tech Engenharia Eletrometalurgia e Projetos LTDA. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 22 de fevereiro de 2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201000392597&dt_publicacao=25/02/2011>. Acesso em 15 mar 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF*. Plenário. Requerentes: Presidente da República, Mesa do Senado Federal, Mesa da Câmara dos Deputados. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 1º de dezembro de 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>>. Acesso em: 11 abr 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 212.209/RS*. Plenário. Recorrente: Indústria de Bebidas Celina LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 23 de junho de 1999. Disponível em:

<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/739093/recurso-extraordinario-re-212209-rs-stf>>. Acesso em: 16 abr 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 390.840/MG*. Plenário. Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico LTDA. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 9 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=156&dataPublicacaoDj=15/08/2006&incidente=2131849&codCapitulo=5&numMateria=24&codMateria=1>>. Acesso em: 09 set 2011.

_____. Tribunal Federal de Recursos. *Súmula nº 258*. Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM. 1988. Disponível em <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/75/TFR/258.htm>>. Acesso em 10 out 2011.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. *Apelação em Mandado de Segurança nº 2006.51.01.001347-7*. Quarta Turma Especializada. Apelante: Varig Engenharia e Manutenção S/A. Apelado: União. Relator: Desembargador Federal Alberto Nogueira. Rio de Janeiro, 6 de junho de 2007. Disponível em <http://www.trf2.jus.br/Paginas/Resultado.aspx?Content=4CA46B7382EE606F13660929B39F965E?proc=2006.51.01.001347-7&andam=1&tipo_consulta=1&mov=3>. Acesso em 05 fev 2012.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Apelação Cível nº 2005.61.00.010921-5*. Terceira Turma. Apelante: MPC Engenharia LTDA. Apelado: União Federal. Relatora: Desembargadora Federal Cecília Marcondes. São Paulo, 10 de março de 2011. Disponível em <<http://web.trf3.jus.br/diario/Consulta/VisualizarDocumentosProcesso?numerosProcesso=200561000109215&data=2011-03-18>>. Acesso em 09 fev 2012.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. *Apelação Cível nº 2009.83.00.013949-2*. Segunda Turma. Apelante: Albuquerque Pneus LTDA. Apelado: União. Relator: Desembargador Federal Francisco Barros Dias. Recife, 8 de fevereiro de 2011. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/archive/2010/12/200983000139492_20101209_3395484.pdf>. Acesso em 15 abr 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

COELHO, Fábio Alexandre. Base de Cálculo do ICMS e Cálculo “Por Dentro”. *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos – Divisão Jurídica*, Bauru, n. 29, p. 132 – 147, ago./nov. 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS e na Cofins. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 12, p. 28-52, nov./dez. 2004.

HARADA, Kiyoshi. Cofins. Exclusão do ICMS da base de cálculo. Comentários ao julgamento do RE 240.785. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, n. 32, ago. 2006. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3321>. Acesso em: 11 mar 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. *Princípio Contábeis: Normas e Procedimentos de Auditoria*. São Paulo: Atlas, 1988.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

LIMA, Maria Ednalva de. PIS e Cofins – Base de Cálculo: Exclusão dos Valores Transferidos para Outras Pessoas Jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 144-153, dez. 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Cofins: Ampliação da Base de Cálculo e Compensação do Aumento de Alíquota. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições Sociais: Problemas Jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 97-113.

_____, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V.. *Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos (CSLL, PIS e COFINS)*. 11. ed. São Paulo: Frase, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

ONO, Juliana M. O.; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; OLIVEIRA, Jonathan José Formiga de. *Manual do PIS e da COFINS*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2010.

PETRY, Rodrigo Caramori. “Faturamento”, “Receita” e “Meros Ingressos”: a “Exclusão” do ICMS e do IPI da Base de Cálculo das Contribuições Cofins e PIS/Pasep. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 151, p. 90-104, abr. 2008.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Resultado da Arrecadação – Anos Anteriores*. Brasília, 2012. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/ResultadoArrec/default.htm>>, Acesso em: 05 fev 2012.

STICKNEY, Clyde P.; WEIL, Roman L.. Contabilidade Financeira: Uma Introdução aos Conceitos, Métodos e Usos. José Evaristo dos Santos (Trad.). São Paulo: Atlas, 2001.